

关于高质量会计准则和企业财务业绩报告改进的新动向

葛家澍

(厦门大学会计系 361005)

【摘要】本文主要评述两个方面的动态:一是美国财务会计准则委员会(FASB)对于 Arthur Levitt 提出的“高质量会计准则”的反应,二是关于财务业绩报告的改进。FASB 除同意 Levitt 的观点外,还强调一份高质量的会计准则应当尽量减少以至最终取消备选方案、准则的含义必须十分明确,准则的制订需要有严密的程序。在英美分别提出第四财务报表以后,G4+1 集团则主张把传统的收益表与新增的全面收益表合二为一。G4+1 集团提出了新的反映全面财务业绩的“财务业绩表”。本文在系统介绍这两个方面动态的同时,均根据自己的看法进行必要的评论。

【关键词】高质量会计准则 财务业绩报告 新动向

一、FASB 对高质量会计准则的反应

1997 年 9 月 29 日,美国证券交易委员会(SEC)主席阿瑟·利维特(Arthur Levitt)在一次演讲中呼吁“对高质量会计准则的需要”,随后美国会计学会(AAA)会刊《会计瞭望》(Accounting Horizons)以“高质量会计准则的重要性”为题全文进行发表,在美国国内引起了强烈的反响^[1]。Levitt 提出高质量会计准则是基于两个背景:

在美国国内,一些上市公司存在有选择的信息披露(Selective Disclosure),通过电话会议或违禁的新闻发布,使得证券分析师和机构投资者经常在信息公开之前探得消息,以致于发生大量不正常的交易。尤其令人担心的是利润操纵(又译盈余管理,Earnings Management)在不断滋长蔓延,这被 Levitt 称之为“市场参与者之间的游戏”(A Game Among Market participants)^[2]。这种“数字游戏”(Numbers Game)与支撑资本市场成功的基本原则——真实、公允、充分披露和透明度等背道而驰。Levitt 作为 SEC 的负责人,对这一不良现象感到十分关注和日益担忧。他提出高质量的会计准则,意欲导致高质量的财务报告,规范上市公司的会计数字,特别是制

止倍受关注的盈利数字的虚假不实。

在国际范围内,国际会计准则委员会(IASC)在证券委员会国际组织(IOSCO)的支持与合作下,完成了 30 份核心准则(Core Standards)的制定和评估任务。美国 SEC 也参与了这项工作,国际会计准则特别是核心准则的制定是 IASC 的成员国所密切关注的。美国尤其关注核心准则,因为一旦核心准则为 IOSCO 所认可,将来外国到美国上市的公司将按照核心准则而不是按照美国的 GAAP 编制财务报表。正如 Levitt 所说:“我们对于不一致的会计准则所费的成本是很敏感的。但是当我们试图回答会计准则更加协调的要求时,我们必须面向(首先必须面向)资本市场和资本市场参与者的需要。”为此,他提出了国际会计准则获得认可而必须符合的三项主要目标,也就是要求会计准则的高质量^[3]。

对于 Levitt 的建议,通过 1997 年 AAA 与 FASB 举行的财务报告问题研讨会,AAA、AIMR、IMA 等在美国有影响的会计团体,均作出了积极的反应,在 Levitt 的建议的基础上,各自阐述了有关高质量会计准则的特征的观点。

Levitt 代表 SEC 关于高质量会计准则的要求及

¹ “The ‘Numbers game’ Remarks of Chairman Arthur Levitt (SEC) September 28, 1998 (同时参考译文:“数字游戏”,资本市场杂志,1999 年 1 月,14 - 17 页)

根据 IOSCO 的新闻公报,IOSCO 已经完成了 IASC 所修改的 30 个国际会计准则(即核心准则)的评估,并向各国证券发行商推荐(IOSCO Press Release “IASC Standards”, Sydney, Australia, 17 May, 2000)。

Arthur Levitt, “The Importance of High Quality Standards”, Accounting Horizons, March 1998, pp80 - 81

其与国际会计准则的协调任务,是由 FASB 来落实的。人们期待着 FASB 的反应。由于 FASB 与 SEC 有着相互沟通的渠道,并保持良好的协作关系,FASB 能更好地理解 SEC 的意图,并在准则制定中予以贯彻。

1998 年 12 月,FASB 发表了一份题为“国际会计准则的制定:未来的一种设想”的研究报告^[4](本文以下简称“the Report”),对高质量的准则提出了比较全面的看法。虽然它主要针对国际会计准则的制定,当然也适用美国的国内财务会计准则。

1. 关于整体要求

“the Report”指出,FASB 参加未来国际会计准则制定的基本目标与目的是基于这样一个信念:不断改进的会计准则应能导致这些准则质量的连续改进,最终可提高全世界财务报告的质量。这一信念已经使 FASB 在美国国内进行准则制定的努力延伸到国外,并推动 FASB 准则制定的作用延伸到国际环境。

高质量的财务报告是指向(企业)外部投资人、债权人以及其他在经济中有关资源分配决策者提供决策有用信息的财务报告。考虑到 IASC 是一个国际民间组织,它过去制定国际会计准则的一贯立场是争取会员国的支持,把协调,甚至妥协放在首位。而这种协调必然要牺牲准则的质量。针对 IASC 的一贯行为,FASB 不能不表示对 IASC 所制定的核心准则(Core Standards)的担忧。所以,FASB 坚持,牺牲质量去追求一致性,而不是在不同条件下最好地解决问题是危害财务报告的消费者,即财务报表使用者的。这样做,等于破坏全球资本市场的信誉和效率。

定义准则的“高质量”(High Quality)的确是困难的。但 FASB 认为,还有一系列高质量会计准则的属性可以识别。这些属性是以高质量财务报告为基础进行分析所获得,FASB 认为:

一整套恰当的(Reasonable)、公正的(Unbiased)会计准则应当提供相关的、可靠的,对外部投资人、

债权人以及类似决策者决策有用的信息,这就必须制定一系列高质量的会计准则。每一份高质量的准则必须:

(1)同基本的财务报告概念框架所提供的指导原则相一致;

(2)只允许有最低限度的(最好没有)备选会计程序(包括明确的或默许的)。因为可比性和一致性才能促进会计信息的有用性,而备选方案的存在就很难保证信息的可比性和一致性;

(3)清晰的(不含糊的)和全面的,使准则容易被编报者和审计师(他们必须应用准则)、监管机构(他们必须执行准则)以及被使用者(他们必须从准则中产生信息)所理解。

总体来说,在 FASB 看来,按照高质量准则所产生的财务报告应能形成具有透明度的信息(Transparent Information)。透明的信息具有足够的信息含量,它能很快地被理解,以便为财务报表使用者据以做出经济决策提供一个重要的基础。应当反复强调:与做出经济决策相关的透明信息决不是模糊不清的信息。

2. 关于与概念框架一致

财务报告概念框架的作用是评估现行准则并发展新的准则。框架所阐述的目标指引着会计准则制定的方向。概念框架所列举的会计信息质量特征以及其他概念(如报表要素、确认标准、计量属性等)都要在会计准则中加以运用或得到体现。

(1) 财务报告的目标

财务报告自己并不表示一种目的。它应当在企业和经济活动中提供对稀缺资源作出合理选择的备选方案,并据以进行经济决策。高质量的会计准则对经济的有效运行是很重要的。因为,有关资源分配的决策主要依靠可信的和可理解的财务信息。在美国,财务报告的目的主要是满足外部使用者(投资人和债权人以及他们的顾问)的需要。因为他们无权命令企业按他们的要求去报告财务信息,而只能利用由管理当局传递给他们的信息——通用的财务

关于 SEC 与 FASB 的接触、沟通和联系情况,Stephen A. Zeff 在其“A Perspective on the U. S. Public/Private Sector Approach to the Regulation of Financial Reporting”(Accounting Horizons, March 1995)中有详细介绍。

以下将主要介绍“International Accounting Standard Setting: A Vision for the Future(FASB)”中有关高质量会计准则的观点。

报表和其他财务报告。因此,企业的财务报告应当体现外部使用者的共同需要。最重要的,是有助于使用者的投资、信贷等决策。

财务报告的目标在第1号财务会计概念公告已作了全面的阐述。“the Report”再把企业财务报告的目标概括为以下三点:

第一,提供现在和潜在的投资人、债权人和其他使用者作出合理的投资、信贷和类似决策的有用信息;

第二,提供有助于现在和潜在的投资人、债权人和其他使用者估计一个企业预期现金净流量的金额、时间安排和不确定性,并以此为基础最终估计他们自己的现金流入;

第三,提供一个企业有关经济资源、对资源的主权,以及交易、事项和情况对资源和资源主权变动影响的信息。

很明显,符合财务报告的上述目标是高质量会计准则的标志之一。

(2) 会计信息的质量特征

财务报告目标的重点是利用会计信息可作出明智的投资、信贷和类似的决策。所以,会计准则的质量必须以它为基础来判断是否可用来产生对经济决策有用的信息。

会计信息质量特征在第2号财务会计概念公告中已作了系统阐述。“the Report”着重说明了几个信息的质量特征。FASB 仍然认为相关性和可靠性是会计信息有助于做出决策的主要质量特征。信息是相关的,指的是信息必须及时和必须有预测价值、反馈价值或两者兼而有之。信息是可靠的,指的是信息必须如实反映和必须可证实并且是中立的。增加相关性和增加可靠性是使信息变成更加称心如意的“商品”,那就是对决策更有用。只要这种质量中的某一个不具备,信息将不会有用了。不过,“the Report”有一点没有提到:如果相关性与可靠性发生矛盾时应如何对待?英国 ASB 作了这样一个表述:

“假定在那些质量特征中出现矛盾,如位置的转换但仍能符合财务报表的目标。即假如信息是最相关的,但不是最可靠的,或者情况相反(信息是最可靠的,但不是最相关的),则有用的信息项目是这些可靠信息中最相关的项目。”这就是说,可靠性是有用信息的基础或前提。

“the Report”还强调中立性、可比性和一致性。

所谓中立性,就是一项会计准则要求所提供的信息必须能够客观的、如实报告经济活动,要尽可能地防止歪曲信息图象、旨在影响任何特定决策的行为。在准则制定中,根据准则所要求的信息,应主要关注其相关性和可靠性,不受其他基于特殊利益的新规则的影响。准则的制定必须不偏不倚地面向预定结果。财务报表的目标服务于许多不同的信息使用者,他们有着形形色色的利益,各有他们自己关注的重点。但财务报表不可能满足所有利益相关者的需要。

高质量的会计准则应当促进可比性和一致性。与某一特定企业有关的信息之所以能够获得比较大的有用性,是因为它能同其他企业相似的信息相比较,并且与相同企业在其他期间或时点的相似的信息可比。比较的目的是要观察和解释相似性和相异性。可比性不应把有时相一致而进一步加以研究的结果是其差异性大于其相似性的这种现象混淆起来。名副其实的会计信息的可比性不是靠更多地把不相似的事物看成是相似的,或把相同的事物看成是不同的事物来达到的。高质量会计准则对一致性的要求是:相似的交易和情况要按相似的方法进行会计处理,而不同的交易和情况则按不同的会计方法进行处理。

3. 会计的备选方案

允许特定的备选方案的会计准则是不符合促进可比性的目标的。然而所有不同制度的国家和地区今天都存在着会计备选方案。FASB 在 1996 年发表了“国际会计准则委员会 - 美国比较项目:关于国

见 ASB “Statement of Principles for Financial Reporting: Some Questions Answered - Introductory Booklet” Part2, Para9, March 1999。同年 3 月,ASB 在另一份文件“Statement of Principles: A Technical Supplement to the Revised Exposure Draft”中再一次表明上述观点,即当相关性和可靠性冲突时,应采取的方法是“这些可靠的方法中最相关的方法。所以,矛盾仅发生在:可靠的方法不相关或相关的方法不可靠”(参见 Part B, Chapter3, B3.14)同年 10 月,ASB 在通过的“Statement of Principles for Financial Reporting”再次肯定了引文中所表述的观点(3.34)

际会计准则与美国公认会计原则的异同报告”第一版(The First Edition of the IASC - US Comparison Project: A Report on the Similarities and Differences Between IASC and US GAAP)中发现 27 个例子中都默许了会计备选方法,其中:

- (1) IASC 允许在其中 19 个事例有备选方案;
- (2) 美国允许在其中另 4 个事例中有备选方案;
- (3) 美国 GAAP 和 IASC 在其他 4 个事例中都允许相似的会计备选方法。

默许会计备选方法将增加不可比性。希望财务报表使用者自己去试图调整这种不可比性是很难成功的。至于明确的会计备选方案则更会导致会计准则要求的不精确和模棱两可,或者提供不恰当的指导。要知道,财务报表使用者是不大可能去调整他们未察觉到的不可比性的。

4. 含义明确的会计准则

那些不可能被理解的会计准则就不符合财务报告的目标。因为财务报告的编制者需要了解他们所编制的财务报表被外界接受与肯定的程度。审计师需要了解他们能否决定所审计的财务报告是否遵守公认会计原则的要求。证券监管机构需要足够清楚的准则以利于对准则的监督执行等。可见,只有清楚而不含糊的准则才能增加编制者、审计师、证券发行者与交易监管者有关准则的要求从而达成相似的结论。

高质量的会计准则不应当有多重解释,同时应能防止它被错误理解和被错误解释。为了对会计准则作了明确的判断,会计准则应有明确的表述。FASB 在这份报告中特别强调会计准则的描写要用准确的语言。FASB 强调:会计准则所用的语言不能含糊,规定必须十分明确。含糊不清的规定,必然默许备选会计方案的形成。财务报告使用者需要确信一项会计准则应用在企业之间是可比的,在每一个企业中是一致的。尤其是国际公认的准则,其语言的透明和清晰是非常关键的。因为这种会计准则应用于不同国家的很多企业,必须达到足够的清楚与明确,并且要精确到能克服不同国家的文化差异。理由很清楚,编制者在法国和澳大利亚,而审计师则在日本、美国和英国,如果是一项含糊的准则,在不

同国家的解释和应用就不可能一致,即使把它应用在同一个国家,也达不到一致性的要求。

“the Report”特别提出,会计准则的制定程序对于保证准则的高质量具有重要的意义。孤立地依靠概念框架尚不能完成高质量准则的制定。准则制定机构要遵循严密的制定步骤,一方面要听取所有关心准则制定的团体和个人的意见,另一方面要在考虑各方面意见后,将结论向关心的团体和个人公开。没有这种从群众中来,再回到群众去的多次反复,不经过透明而公开的制定程序,就不可能形成既保证会计信息相关性,又保证会计信息可靠性的会计准则。

5. 结论

从 1998 年 12 月 FASB 发表的关于“国际会计准则制定:未来的一种设想”(“the Report”)这份报告的基本内容可以看到:

第一,FASB 是基本赞同 Arthur Levitt 的观点,并且作了进一步的阐述和补充。例如:

(1) FASB 十分强调高质量的会计准则要以财务会计概念框架为基础,其中特别重要的是:

首先要符合财务报告的目标,主要是指提供有助于使用者(投资人、债权人和其他类似的使用者)进行投资决策、信贷决策和类似的其他经济决策所需要的信息;

其次,高质量的会计准则要在提供的会计信息的质量上达到以下要求:

具有主要的质量特征:相关性和可靠性;

具有可比性和一致性;

要非常明确而不模棱两可,具有可理解性。

(2) 高质量的会计准则应尽量减少以至避免会计程序的备选方案,因为备选方案的明确许可或默认许可,都会影响可比性和一致性,也会影响可理解性。

一项高质量的准则无论何人和在何地加以应用和解释,财务报告的编制者、审计师、监管机构和使用者应能得出相同或相似的结论。FASB 在报告中再一次强调“相同的交易和事项,按相似的方法进行会计处理;不同的交易和事项则按不同的方法进行会计处理”这一十分重要的观点。

(3) FASB 在“the Report”中非常强调准则应含义明确,不能有多义解释。国际会计准则尤其要注意这一点。

第二, FASB 认为高质量会计准则的制定需要有严密的程序,这个程序可使准则在广泛地听取不同观点和意见的基础上形成。这样的会计准则才能协调各种利益关系。

但是, FASB 的报告对比 Levitt 的讲话,有两个问题似乎强调尚不够:一是怎样提高准则的透明度;二是怎样达到充分披露。其实这两个问题可能是同一个问题的不同表述。例如,以下两个例子表明,如果一个项目虽被确认,但没有充分披露,透明度就不够,就影响信息的可靠性:

(例一)在交易中,购买方认为销售方违反合同条款,要求赔偿,并提出了赔偿金额。但销售方尚未承认,双方可能在诉讼中。如果销售方确认了此项未决的赔偿损失,即为不透明或不可靠的信息。

(例二)销售一批商品,合同规定购买方在三个月内有退货权,如果销售方未到退货权失效的期限内就确认该商品的销售,也是不透明或不可靠的信息。

第三, FASB 的这份报告虽然进一步阐述了 Levitt 的许多观点,但重点仍然围绕着 FASB 的第 1 号和第 2 号财务会计概念公告,而对 Levitt 反复强调的高质量会计准则必须能够导致可比性、透明度和充分披露以及必须表现经济真实等观点,除可比性外,其他方面的说明均不够透彻。前面已经提到, SEC 主席要求会计准则具有高质量,不仅是针对国际会计准则,不仅反对 IASC 把协调变成无原则的迁就,而容纳较多的备选方案以致降低国际会计准则的质量——在资本市场上不能提供透明度高和可信的财务报告,而且也是针对美国国内近年内大量存在的“利润操纵”(Earnings Management)的现象,因为在美国国内,要求公司提供透明、及时和可靠的财务报告的迫切性和重要性以及它对保护美国投资人的意义,可能从来没有像今天这样显著。FASB 却没有触及美国国内上市公司日趋严重的盈

利数字作假问题。

第四, FASB 早在 1980 年即提出关于会计信息质量特征的概念框架。近 20 年后, SEC 又提出高质量会计准则,并在引导人们去研究高质量会计准则的特征,人们不禁会问:一项财务会计准则如果完全遵守了 FASB 的第 2 号财务会计概念公告中的要求,是否意味着它已是一项高质量的准则?高质量准则的含义与 FASB 第 2 号财务会计概念公告中的要求有何异同,为什么 SEC 官员们都不再强调财务报告的相关性?“相关性”质量在高质量会计准则和高质量财务报告中的地位如何?这些问题都耐人寻味!

二、关于 G4 + 1 对财务业绩报告的新建议

1. 概述

在财务报告的改进意见中,近年来人们比较集中关注财务业绩报表(如传统的损益表和收益表)的改进。这是因为,由于市场经济的发展和其他环境的变化,传统的实现原则已开始被突破,在一些特殊的准则中,对某些很有可能实现(例如已赚得)但尚未实现的项目已允许当作利得来确认,如外币折算调整差额、未实现的证券销售利得、固定资产重估价盈余等。但这些利得和损失通常是绕开损益表(收益表)而在资产负债表中的所有者权益部分来确认的。这样,原来的损益表和收益表就不能完整地全面地反映一个企业的财务业绩。英国在 1992 年 10 月率先在第 3 号财务报告准则中增加“全面已确认利得和损失表”(Statement of Total Recognized Gains and Losses)^[5],美国在 1997 年 6 月也颁布第 130 号财务会计准则,提出:为了报告全面收益,企业可以在原收益表中反映两个部分:净收益和其他全面收益,改为“收益和全面收益表”(Statement of Income and Comprehensive Income),也可以在收益表之外增加第四财务报表:“全面收益表”(Statement of Comprehensive Income),还可以在业主权益变动表(Statement of Changes in Equity)中单独反映“累计的其他全面收益”(Accumulated other Comprehensive Income)^[6];1997 年修订的第 1 号国际会计准则

正如 Arthur Levitt 所言:“管理(Management)应当改为‘操纵(Manipulation)’其结果造成盈利和报表质量的大滑坡,完整性(Integrity)将丧失,而代之以‘假象’(Illusion)”(见 Levitt 1998 年 3 月 28 日在纽约大学法律和商业中心的演讲,题为“The Numbers game”)。

则要求报告其他利得和损失,并允许在下列两法中选择:在业主权益变动表中单独报告已确认而未列入收益表的其他利得和损失;除收益表外增加一份业绩报告——已确认利得和损失表(Statement of Recognized Gains and Losses)^[7]。

美英和国际会计准则委员会对企业财务业绩报告的改进集中表现在:把传统的“收益表”或“损益表”一张报表增加为两张报表,即增加“全面收益表”或“全部已确认利得和损失表”;把分散在传统财务业绩报表之外的已确认的其他利得和损失聚集到第二张财务业绩报表中来,目的在于让报表使用者更清楚地得到有关一个企业财务业绩的全部信息。

2. G4 + 1 的财务业绩表^[8]

最近,由加拿大、新西兰、澳大利亚、英国、美国组成的 G4 + 1(它还邀请国际会计准则委员会为观察员)都对英国的 FRS3 和美国的 FAS130 建议的两份财务业绩报表提出不同看法。在 1999 年 10 月,G4 + 1 发表了一篇研究报告,题为“Reporting Financial Performance: Proposals for Change Recommendations of the G4 + 1”。报告认为,两份财务业绩报表看起来好像比一份财务业绩报表提供更详细的信息。其实,这同把已确认未实现的某些利得和损失项目列示在资产负债表的权益方没有多大区别。报告财务业绩是通过一张表还是两张表是一个应用问题而不是理论问题。两张报表都按照“满计当期损益”(All - Inclusive)的观点来处理他们在本期所确认的各个部分损益的,但若坚持“满计当期损益”的观点,似乎应当在一张业绩报告上反映交易和其他事项的全部影响,通过把已确认利得和损失集合起来,在收益表上刻画完整的财务业绩图象,而不要分裂现存的收益表。两张业绩报表的主要缺点是不恰当地强调其中一张报表而损害另一张报表(英国已有这一教训)。此外,G4 + 1 还认为目前两张报表的区别主要在于传统的报表反映已确认已实现的利得和损失,而新增的财务业绩报表(全部已确认利得和损失表、全面收益表)则反映已确认未实现的利得和损失,在它们之间,对于利得和损失的来源则缺

乏有机的内在的分类。这样,使用者仍难以获得有关一个企业财务业绩的科学分类信息。

为此,G4 + 1 的研究报告建议,反映企业的财务业绩仍以用一张表改用两张表为宜。

G4 + 1 的研究报告推荐一张财务业绩报表称为“财务业绩表”(Statement of Financial Performance)。该表共分为三大类:

第一类 经营(贸易)活动(Operating or Trading Activities);

第二类 理财和其他筹资活动(Financing and Treasury Activities);

第三类 其他利得和损失(Other Gains and Losses)。

上述三类分别报告三种损益:“经营收益”(Operating Income)、“理财收益”(Financing Income)和“其他利得和损失”及其组成项目。

G4 + 1 的研究报告推荐了一家典型的制造业主体的财务业绩表的结构如下:

财务业绩表

经营(贸易)活动(注 1)

| | |
|------|-------|
| 收入 | 775 |
| 销售成本 | (620) |
| 其他费用 | (104) |
| 经营收益 | 51 |

理财和其他筹资活动(注 2)

| | |
|-------------|---------|
| 债务利息 | (26) |
| 金融工具上的利得和损失 | 8 |
| 理财收益 | —— (18) |
| 税前经营和理财收益 | 33 |
| 所得税 | (12) |
| 税后经营和理财收益 | 21 |

其他利得和损失

| | |
|----------------|-----|
| 非持续性经营项目处置利润 | 3 |
| 持续经营活动中财产销售利润 | 6 |
| 长期资产重估价 | 4 |
| 关于外币净投资的汇兑折算差额 | (2) |
| 税前其他利得和损失 | 11 |
| 来自其他利得和损失的所得税 | (4) |
| 税后其他利得和损失 | 7 |

合计(注 3)【增加(减少)业主净

| | |
|--------------------------|-----------|
| <u>投资和派给业主款以外的所有者权益】</u> | <u>28</u> |
|--------------------------|-----------|

见 G4 + 1, Invitation to Comment: Reporting Financial Performance - Proposals for Change Recommendations of the G4 + 1, October 1999, Chapter 2

(注1)所有这三部分都可分为持续经营活动(Continuing Activities)、主体当期取得的(获准的)经营活动(Acquisitions)和非持续经营活动(Discontinuing Activities)。这三类活动(实际上是两类,当期取得的经营活动也属于持续经营活动)既可在表上加以区分,也可在附注中加以区分。例如上表中的持续经营(包括当期取得的)与非持续经营可区分如下(见 G4 + 1,1999 年 10 月报告 6 - 11):

| | 持续经营 | 非持续经营 | 合计 |
|--------------|-------|-------|---------|
| 收 入 | 600 | 175 | 775 * |
| 销货成本 | (455) | (165) | (620) * |
| 净 收 入 | 145 | 10 | 155 |
| 分配于成本的经营费用净额 | 56 | 13 | 69 |
| 管理费用 | 41 | 12 | 53 |
| 其他经营收益 | (8) | (0) | (8) |
| | 59 | 25 | 114 |
| 减:前期备抵 | (0) | (10) | (10) |
| | 89 | 15 | 104 * |
| 经营收益 | 56 | (5) | 51 * |

*表示与财务业绩表相互勾稽的数字。

(注2)对于特殊行业的经营主体,例如银行和金融公司,这一部分可能是它的经营活动。

(注3)“合计”一栏可以用其他方法表示。例如:在美国可称为“全面收益”;在英国可称为“全部已确认利得和损失”。

G4 + 1 推荐的这份财务业绩表有什么特点呢?它的主要特点是把反映财务业绩的两表合一。它的前两个部分相当于传统的收益表(损益表),第三个部分则相当于增加的第四报表。显然,这样的合并也不无道理,正如 G4 + 1 所说,它不涉及理论问题,而纯属实用问题。

不过,需要指出两点:

第一,“经营活动”与“其他利得和损失”是比较难于区分的。在 G4 + 1 的 1999 年 10 月的报告中用下表表示两者的不同性质(见报告的 2.12)。这在原则上容易理解,而在实际操作时可能比较难办。

| 经营活动的较典型特征 | 其他利得和损失的较典型特征 |
|------------|--------------------------|
| 经营活动 | 非经营活动 |
| 重复发生的 | 不再发生的 |
| 非持有项目 | 持有项目(指持有,不直接用于销售的,如固定资产) |

内部事项(如价值增值活动) 外部事项(如价格、汇率等的变动)

第二,在财务业绩表中,已确认已实现和已确认

未实现的界限已经打破了。其中理财活动和其他利得和损失部分,既包括已实现的,也包括未实现的,但都应当是已确认的。这一点,报告没有讲清,而这是最重要的。

总体来说,G4 + 1 的建议有自己的新思路,它的确能把“满计当期损益观”更好地贯穿在一张财务业绩报表中,因此,这个建议值得加以研究和参考。但两张财务业绩报表的见解在英国、美国和国际会计准则委员会都已形成了有关的准则。要根据 G4 + 1 的建议修改他们的准则恐怕不太容易。我认为,财务改革的改革总是要不断前进的,任何不同的新思路都能启发人们的思考,从而把财务业绩报告改进得更好。所以,G4 + 1 的建议不失为改进财务业绩报告的一种有新意有创见的备选方案。当然,这不能算是权威意见。何况,这一建议尚处于研究报告阶段,从研究报告到征求意见稿再到准则(比如说将成为国际会计准则)还会有争论和分歧。因为两张业绩报告也有它的特点与优点^[9]。G4 + 1 的建议最后能否被国际会计准则委员会、英国和美国以及其他成员国所接受,是很难预料的。

主要参考资料

- 1 Arthur Levitt. The Importance of High Quality Standards. Accounting Horizons,1998:3
- 2 Arthur Levitt. The Numbers Game. Speech at New York University, Center for Law and Business, 1998:9.28
- 3 葛家澍. 美国关于高质量会计准则的讨论及其对我们的启示. 会计研究,1999:5
- 4 FASB. International Accounting Standard Setting: A Vision for the Future. AICPA Press,1998:9
- 5 ASB. Reporting Financial Performance. Financial Reporting Statements,1992:10
- 6 FASB. Reporting Comprehensive Income. Statements of Financial Accounting Standards, 1997:6
- 7 IASC. Presentation of Financial Statement. International Accounting standards No1 (Revised),1997:10
- 8 CICA. Reporting Financial Performance - Proposals for Change Recommendations of the G4 + 1. 1999:10.15
- 9 葛家澍. 损益表(收益表)的扩展⁴⁴关于第四财务报表. 上海会计,1999:1